

Audience publique du 19 décembre 2007

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes en
matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 22868 du rôle, déposée le 25 avril 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Stéphanie LACROIX, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., né le..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 janvier 2007 refusant l'immunisation temporaire des plus-values et rejetant sa réclamation contre le bulletin d'imposition sur le revenu de l'année 2001 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 septembre 2007;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nour E. HELLAL, en remplacement de Maître Stéphanie LACROIX, et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 décembre 2007.

En date du 9 juillet 2001 Monsieur ... vendit deux labours desquels il retira deux plus-values d'un montant total de 899.875,31 €.

Le 24 décembre 2002 Monsieur ... adressa un courrier au bureau d'imposition aux fins de solliciter une prolongation du délai de transfert effectif des plus-values en vertu des dispositions de l'article 8, paragraphes (1) et (2) du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102 alinéa 8 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *le règlement du 17 juin 1992* », et le 27 décembre 2002, il adressa un courrier au bureau d'imposition aux fins de solliciter le transfert desdites plus-values sur un immeuble de remplacement en exposant que les immeubles qui seraient acquis en réemploi ne seraient érigés qu'au cours des années 2004 et 2005.

Le 17 août 2006 l'administration des Contributions directes émit le bulletin de l'impôt sur le revenu de 2001, qualifiant les plus-values litigieuses de revenus extraordinaires au sens de l'article 132, alinéa 2, sub 2 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *L.I.R.* ».

Contre le bulletin d'imposition précité Monsieur ... adressa le 27 octobre 2006 une réclamation au directeur des Contributions.

Par décision 24 janvier 2007, le directeur des Contributions rejeta la réclamation de Monsieur Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 27 octobre 2006 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001, émis le 17 août 2006 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les § 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé les demandes de transfert pour deux plus-values réalisées en 2001 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant a réalisé en 2001 sur la vente de labours deux plus-values au sens de l'article 99ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) s'élevant à 36.277.480 francs et à 23.400 francs, l'abattement prévu à l'article 130 alinéa 4 L.I.R. étant déjà utilisé ,

Considérant que le bureau d'imposition a refusé le transfert des plus-values au motif que les immeubles de remplacement ne remplissent pas les conditions légales et a procédé à l'imposition d'après l'article 99 alinéa 2 L.I.R. du montant de 36.300.880 francs dans la catégorie des revenus nets divers, tout en considérant ce revenu comme un revenu extraordinaire au sens de l'article 132 alinéa 2 littera 2 L.I.R. avec application des dispositions tarifaires de l'article 131 alinéa 1 littera c L.I.R.;

Considérant que le réclamant a joint à sa déclaration d'impôt de l'année 2001 deux demandes de transfert de plus-value ; qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 L.I.R., le transfert d'une plus-value doit être demandé au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de l'aliénation ;

Considérant que les demandes de transfert introduites par le réclamant le 27 décembre 2002 remplissent la condition du délai précité ; qu'en effet les plus-values ayant été réalisées en 2001, le délai pour l'introduction de ces demandes expire le 31 décembre 2002;

Considérant que le réclamant a demandé le transfert des plus-values sur des labours sis dans la commune de ... et sur un terrain à bâtir sis à ... ;

ad transfert sur des labours

Considérant qu'aux termes de l'article 7 alinéa 1 littera c du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 L.I.R., la plus-value peut être

transférée sur des terrains à bâtir sur lesquels un immeuble destiné au logement locatif sera érigé dans les délais prévus par le règlement grand-ducal ;

Considérant qu'en l'espèce les labours achetés pour réaliser le transfert de la plus-value ne remplissent pas les conditions légales ; que la nature de l'immeuble ne répond pas aux critères d'un terrain à bâtir ;

ad transfert sur un terrain à bâtir sis à ...

Considérant qu'aux termes de l'article 8 alinéa 1 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 L.I.R., le transfert de la plus-value sur un immeuble de remplacement doit être réalisé pendant l'année d'imposition de la réalisation de la plus-value ou au cours des deux années d'imposition suivantes ;

Considérant que selon l'article 8 alinéa 2 du même règlement grand-ducal, le délai de transfert de la plus-value sur un immeuble de remplacement peut être prorogé, sur demande, de deux années supplémentaires, si, au moment de l'expiration du délai, l'immeuble de remplacement est en voie de construction ;

Considérant qu'en l'espèce la date d'acquisition du terrain à bâtir ainsi que le commencement des travaux relatifs à la construction d'un logement locatif devraient se situer avant le 31 décembre 2003 ; que le terrain à bâtir sis à ... n'a cependant été acquis qu'en vertu d'un compromis de vente dressé en date du 17 juillet 2004 ;

Considérant que la volonté du transfert de la plus-value exprimée par la demande de transfert ne suffit pas pour bénéficier des dispositions du règlement grand-ducal du 17 juin 1992; mais que le transfert de la plus-value sur l'immeuble de remplacement doit réellement avoir été réalisé dans les délais impartis par la loi qui, en l'espèce, n'ont pas été respectés ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

Par ces motifs

*reçoit la réclamation en la forme,
la rejette comme non fondée. »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 avril 2007, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation sinon en annulation contre la décision du directeur des Contributions directes du 27 janvier 2007.

Conformément aux dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après « *AO* », le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes prise suite à une réclamation contre un bulletin d'impôt sur le revenu. Le tribunal a partant compétence pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 janvier 2007.

Le recours en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Le recours en annulation est par conséquent irrecevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... expose qu'il aurait vendu en date du 9 juillet 2001 deux labours et qu'il aurait généré de ces ventes une plus-value de 36.300.880 LUF, soit 899.875,31 euros. Comme exposé ci-avant, le demandeur adressa le 24 décembre 2002 un courrier au bureau d'imposition aux fins de solliciter une prolongation du délai de transfert des plus-values et le 27 décembre 2002, il adressa un courrier au bureau des impositions sollicitant le transfert des plus-values précitées. En date du 17 juillet 2004, Monsieur ... aurait signé un compromis de vente, en tant qu'acheteur, avec la Fondation ... portant sur deux immeubles d'une valeur totale de 1.000.000 euros. Dès décembre 2002, il aurait fait appel aux services d'un architecte aux fins d'exécuter les plans urbanistiques du projet des immeubles de remplacement. Le 24 février 2004, le ministère de l'Intérieur et de l'Aménagement du territoire, ci-après « *le ministère* », aurait donné son accord de principe au reclassement des terrains, ce qui constituerait un préalable à la construction projetée des immeubles. Malgré cet avis positif du ministère, le conseil communal de ... , ci-après « *le conseil communal* », aurait rejeté la demande de permis de construire. Le demandeur en conclut que le non-transfert effectif des plus-values ne serait pas dû à sa faute ou à sa négligence, mais proviendrait uniquement des retards dans la prise de décisions du ministère et du conseil communal. Il sollicite dès lors la réformation sinon l'annulation de la décision déférée et le relevé de la déchéance du droit de transfert des plus-values précitées.

Le délégué du Gouvernement soutient que la plus-value ne pourrait pas être transférée dans la mesure où ni les labours à ..., ni le terrain à bâtir à ... ne répondraient aux conditions légales, à savoir notamment que le transfert doit avoir été réalisé au plus tard au cours des deux années suivant celle de la vente.

Dans le cadre d'un recours en réformation, le juge est amené à apprécier la décision déférée quant à son bien-fondé et à son opportunité, avec le pouvoir d'y substituer sa propre décision impliquant que cette analyse s'opère au moment où il est appelé à statuer.¹

En vertu de l'article 99 ter, paragraphe 1^{er}, L.I.R. : « *Est impossible aux termes du présent article le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale. Sont également exclus les immeubles dépendant d'une exploitation agricole ou forestière, sauf en ce qui concerne le sol.* »

L'article 2 du règlement du 17 juin 1992 dispose que : « *Le transfert de la plus-value doit être demandé au bureau d'imposition compétent lors de la remise de la déclaration d'impôt pour l'année au cours de laquelle s'est fait l'aliénation de l'immeuble donnant droit à un transfert, mais au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de l'aliénation. La demande doit renseigner pour quel montant de la plus-value le transfert est demandé.* »

Il est constant en cause que les plus-values ont été réalisées par la vente de deux labours le 9 juillet 2001 et que la demande de transfert a été introduite le 27 décembre 2002, respectant ainsi la condition du délai de l'article 2 du règlement du 17 juin 1992.

¹ TA 1^{er} octobre 1997, n° 9699, Pas. adm. 2006, v° Recours en réformation, n° 15 et les références y citées.

L'article 4 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 dispose : « *La plus-value dégagée peut être transférée sur un immeuble visé à l'article 7 acquis en remploi du prix de cession.* », tandis que l'article 7 du même règlement grand-ducal dispose : « (1) *Les plus-values peuvent être transférées sur les immeubles suivants acquis ou constitués en remplacement et situés au Grand-Duché:*

- a) les terrains agricoles et forestiers investis dans une exploitation agricole ou forestière;*
- b) les immeubles bâtis investis dans une exploitation agricole et forestière;*
- c) dans les limites prévues à l'article 5, numéro 2, les terrains à bâtir sur lesquels un immeuble au sens de la lettre ci-dessous sera érigé dans les délais prévus à l'article 8;*
- d) les immeubles bâtis destinés exclusivement au logement locatif s'ils répondent aux conditions des alinéas 2 et 3.*

(2) Les immeubles acquis ou constitués en remploi doivent être des immeubles nouvellement construits.

(3) Les immeubles doivent appartenir en pleine propriété ou en nue-propriété au contribuable qui doit être propriétaire tant du bâtiment que du terrain sur lequel il est construit. En cas de transfert sur un immeuble en copropriété indivise, les parts du copropriétaire dans le terrain et dans la construction doivent être du même pourcentage. »

En l'espèce, en ce qui concerne la question du transfert des plus-values sur les terrains de labour situés dans la commune de ..., la décision déférée refuse de faire droit à la demande de Monsieur ... au motif que la nature des immeubles ne répond pas aux critères d'un terrain à bâtir.

Ce fait n'est pas contesté par le demandeur. Il souligne néanmoins que les circonstances du retard du reclassement des terrains ne lui seraient pas imputables.

Force est de constater que l'article 7 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 énumère de façon limitative les immeubles sur lesquels une plus-value peut être transférée. Force est encore de constater que les labours acquis par le demandeur ne répondent à aucune des catégories d'immeubles énumérées par ledit article, de sorte que la décision entreprise a valablement pu refuser de faire droit à la demande de Monsieur

Il y a pour le surplus lieu de constater qu'en ce qui concerne le terrain de bâtir sis à ..., la condition du délai pendant lequel le transfert doit avoir été réalisé, n'est pas respectée non plus. En effet en vertu de l'article 8, paragraphes 1^{er} et 2 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 : « (1) *Le transfert sur un ou des immeubles de remplacement doit s'effectuer au cours de l'année d'imposition pendant laquelle la plus-value a été réalisée ou au cours des deux années d'imposition suivantes.*

(2) Sur demande, le délai prévu à l'alinéa 1^{er} peut être prorogé de deux années supplémentaires par l'administration des contributions si, à son expiration, l'immeuble sur lequel la plus-value doit être transférée est en voie de construction. »

En l'espèce, la date de la réalisation de la plus-value est le 9 juillet 2001, de sorte que la date d'acquisition du terrain à bâtir devait se situer avant le 31 décembre 2003 en vertu de l'article 8, alinéa 1^{er} du règlement du 17 juin 1992. Pour pouvoir bénéficier de la prorogation du délai de deux ans prévu à l'article 8, alinéa 2, le commencement des travaux relatifs à la construction d'un logement locatif devait également se situer avant le 31 décembre 2003. Or, le terrain à bâtir n'a été acquis qu'en date 17 juillet 2004, de sorte que le demandeur ne peut

ni bénéficier du transfert de la plus-value qui devait se situer dans les deux ans de la vente de l'immeuble initial, ni de la prorogation du prédit délai prévu à l'article 8, alinéa 2 du règlement du 17 juin 1992.

Aucune dérogation n'est prévue par le règlement du 17 juin 1992 à ces principes, de sorte que le moyen du demandeur consistant à affirmer que le retard ne lui est pas imputable, n'est pas fondé, étant donné que devant un texte clair et précis, il n'appartient pas au tribunal d'insérer des distinctions qui n'y figurent point.²

Il s'en suit que le recours n'est fondé en aucun de ses moyens et est à rejeter.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,
reçoit en la forme le recours en réformation,
au fond le déclare non justifié et en déboute,
déclare le recours en annulation irrecevable,
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 19 décembre 2007 par:

Mme Lenert, vice-président,

M. Sünner, juge,

M. Fellens, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert

² TA 11 juillet 2002, n° 12989, Pas. adm. 2006, v° Lois et règlements, n° 51